

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 516/2016-T

Tema: IMT – Insolvência – Art.º 270.º do CIRE.

DECISÃO ARBITRAL

- **RELATÓRIO**

- A..., S.A., contribuinte n.º..., com sede na Praça ..., n.º..., ...– ... Porto, doravante designada por Requerente, apresentou em 25/08/2016 pedido de pronúncia arbitral do acto de indeferimento exposto da reclamação graciosa n.º ...2016... respeitante à liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), registo n.º .../2013, de 11/12/2013, no montante de € 997,78 e praticada pelo Serviço de Finanças de Amadora -... .
- O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), designou em 03/11/2016 como árbitro, Francisco Nicolau Domingos.
- No dia 18/11/2016 ficou constituído o tribunal arbitral.
- Cumprindo a estatuição do art. 17.º, n.º 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) foi a Requerida, em 22/11/2016 notificada para, querendo, apresentar resposta, solicitar a produção de prova adicional e para remeter o processo administrativo (PA).
- Em 05/01/2017 a Requerida apresentou a sua resposta na qual pugnou pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral e juntou dois documentos para atestar que os insolventes, à

data da transmissão do direito de propriedade sobre o imóvel, não exerciam qualquer actividade industrial, comercial ou agrícola.

- Em 04/04/2017, o tribunal decidiu conceder à Requerente, o direito ao contraditório relativamente a tais documentos, dispensar a realização da reunião a que o art. 18.º, n.º 1 do RJAT se refere, com fundamento no princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas, cfr. art. 16.º, al. c) do RJAT, concedeu prazo para que as partes, querendo, apresentassem as alegações finais escritas e designou data para proferir a decisão arbitral.
- A Requerente em 06/04/2017 apresentou as alegações finais escritas, remetendo de facto e de direito para o pedido de pronúncia arbitral.
- A Requerida juntou em 21/04/2017 as alegações finais escritas, nas quais conclui como na resposta.
- **POSIÇÃO DAS PARTES**

A Requerente peticiona a anulação da liquidação de IMT por facto ocorrido em 12/12/2013, visto que entende que a isenção prevista no art.º 270.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) deve ser interpretada no sentido de que abrange os imóveis transmitidos por venda ou por permuta, quando não integrados na venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimento. Alicerça tal conclusão nos seguintes argumentos: i) o legislador não referiu que apenas existia a isenção de IMT no âmbito da transmissão de imóveis quando integrados na venda, permuta ou cessão de estabelecimento e ii) o fundamento da previsão normativa reside no sacrifício comum e solidariedade social na protecção da posição daqueles que, em resultado da insolvência dos seus devedores, vêem fortemente reduzida ou perdida a possibilidade de recebimento dos

seus créditos, facto que levou o legislador a prever incentivos fiscais a quem adquire bens integrados em massas insolventes.

Em segundo lugar, defende que o acto de liquidação de IMT é nulo e de nenhum efeito, visto que a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) não pode exigir o imposto sem a verificação dos pressupostos de que o mesmo depende, como sucede no caso concreto. Se assim não fosse, a liquidação consubstanciaria a criação de um verdadeiro imposto.

Em terceiro lugar, defende ainda que a liquidação de IMT objecto destes autos não indica qualquer fundamento normativo e inexistente qualquer dispositivo legal que fundamente e legitime a quantificação dos montantes apurados, nem foram referidas as suas razões justificativas, pelo que, padece do vício de falta de fundamentação, porquanto não tem qualquer fundamento de facto ou de direito.

Em quarto lugar, alega que a interpretação da AT aplicada a um facto tributário passado, inteiramente decorrido ao abrigo da lei antiga, constitui, nomeadamente, uma violação do princípio da protecção da confiança, na vertente da segurança jurídica e do princípio da boa-fé.

Finalmente, sustenta ainda que a revogação da isenção só podia ter sido realizada no prazo de um ano após a sua concessão, visto tratar-se de um acto constitutivo de direitos, pelo que, tendo a revogação sido praticada para além do prazo de um ano, a mesma é ilegal.

Por isso, advoga que tem direito ao reembolso da quantia indevidamente paga a título de IMT e juros indemnizatórios.

A Requerida começa factualmente por sustentar que os insolventes a quem a Requerente adquiriu o direito de propriedade do imóvel são pessoas singulares e que, à data da transmissão onerosa, há muito que o sujeito passivo não exercia qualquer actividade industrial, comercial ou agrícola, sendo assim um sujeito passivo singular. Por isso observa que a isenção prevista no art. 270.º do CIRE abrange os actos integrados no

âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de liquidação da massa insolvente, sempre na condição do insolvente ser uma empresa ou um estabelecimento.

Sustenta ainda que a AT não poderá deixar de liquidar o imposto devido, desde que respeitado o prazo de caducidade de 8 anos.

Advoga ainda a Requerida que o valor do processo indicado pela Requerente não é o correcto, porquanto não só não corresponde ao valor da liquidação de IMT que é de € 969,93, como também não tem correspondência com qualquer outro valor ou sequer é demonstrada a sua fonte.

Nesta sequência, são as seguintes questões que o tribunal deve apreciar:

- a) Se é ilegal a liquidação de IMT, por violação do art. 270.º do CIRE e se, consequentemente, deve ser anulada por erro nos pressupostos de direito;
- b) Se é nula a interpretação efectuada ao artigo 270.º do CIRE por consubstanciar a prática de um acto para além das atribuições da AT;
- c) Se é nula a liquidação por falta de fundamentação de facto e de direito;
- d) Se a AT, com a prática da liquidação de IMT em 2015 violou o princípio da proibição da retroactividade da lei fiscal, da segurança jurídica e da boa-fé, ao aplicar a sua interpretação da sobredita norma a um facto tributário passado;
- e) Se é ilegal a revogação da isenção que a Requerente beneficiou no momento da aquisição do imóvel.

- **SANEAMENTO**

O processo não enferma de nulidades, não foram suscitadas quaisquer questões que obstem à apreciação do mérito da causa, o tribunal arbitral encontra-se regularmente

constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, verificando-se, conseqüentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

4. MATÉRIA DE FACTO

4.1. Factos que se consideram provados

4.1.1. A Requerente adquiriu em 12/12/2013 o direito de propriedade sobre a fracção D do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... –... sob o art. n.º ... e descrito na Primeira Conservatória do Registo Predial de Sintra sob o n.º..., no âmbito do processo de insolvência de B... e de C... que tramita sob o n.º .../12... T2SNT, na sequência de celebração de escritura pública de compra e venda.

4.1.2. Em tal acto foi exibido e arquivado o documento n.º ... – AT, datado de 11/12/2013 e no qual consta o seguinte: *«Benefícios: 60 – Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas – Transmissões integradas no âmbito da liquidação da massa insolvente (art. 270.º, n.º 2 do DL 53/04), 100% sobre a matéria colectável. Matéria Colectável: € 94 700,00. Taxa: 6,50 %. Colecta: € 0,00».*

4.1.3. A Requerente foi notificada para exercer o direito de audição relativamente ao projecto de liquidação adicional ao registo n.º.../2013, de 11/12/2013 – IMT, no montante de € 969,93.

4.1.4. Em 11/12/2015 foi efectuada a liquidação adicional de IMT no montante de € 969,93 e referente ao registo do mesmo imposto n.º .../2013, de 11/12/2013, referindo-se que: *«...não estão abrangidos por esta previsão legal os insolventes que sejam pessoas singulares e, não exerçam uma actividade industrial, comercial ou agrícola».*

4.1.5. Na situação cadastral (Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes) do insolvente B..., contribuinte n.º..., verificou-se a cessação da actividade da categoria B – Outros Prestadores de Serviços, em sede de IRS e IVA em 21/06/2011.

4.1.6. Na situação cadastral (Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes) da insolvente C..., contribuinte n.º ... não há registo de ter auferido rendimentos da categoria B de IRS.

4.1.7. A liquidação de IMT foi paga em 27/01/2016 no âmbito do processo de execução fiscal n.º ...2016... .

4.1.8. A Requerente em 21/03/2016 apresentou reclamação graciosa do acto de liquidação de IMT identificado em 4.1.4. da presente.

4.1.9. Por despacho datado de 20/07/2016 foi a Requerente notificada do indeferimento expresso da reclamação graciosa.

4.1.10. O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 25/08/2016.

4.2. Factos que não se consideram provados

Não existem quaisquer factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

4.3. Fundamentação da matéria de facto que se considera provada

A matéria de facto dada como provada tem génese nos documentos utilizados para cada um dos factos alegados e cuja autenticidade não foi colocada em causa.

5. MATÉRIA DE DIREITO

A primeira questão a dirimir nestes autos consiste na apreciação da legalidade do acto que liquidou IMT, porquanto o Serviço de Finanças de Amadora – ... entendeu que não se verificavam os pressupostos para aplicar o art. 270.º do CIRE.

O teor de tal normativo é o seguinte:

«1 – Estão isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência, de pagamentos ou de recuperação:

- a) As que se destinem à constituição de nova sociedade ou sociedades e à realização do seu capital;*
- b) As que se destinem à realização do aumento do capital da sociedade devedora;*
- c) As que decorram da dação em cumprimento de bens da empresa e da cessão de bens aos credores.*

2. Estão igualmente isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os actos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente».

A interpretação da norma tem sido fonte de litigância, vislumbrando-se duas questões: i) se a referência literal à venda abrange única e exclusivamente a alienação onerosa da empresa ou de estabelecimentos nela incorporados ou abrange quaisquer imóveis (enquanto elementos do seu activo) e ii) se a isenção apenas abrange os bens imóveis adquiridos em processo de insolvência que integram o património empresarial ou se se estende às aquisições de tais bens em processo de insolvência de pessoas singulares, quando estas não têm qualquer actividade comercial ou tendo-a, o imóvel não se encontra afecto a tal finalidade.

Em relação à primeira questão, a jurisprudência alinha no sentido de concluir que na previsão normativa cabem, não só a transmissão global do património da empresa insolvente, como também as transmissões parcelares desse património, ainda que não pertencentes a qualquer estabelecimento e até mesmo isoladamente.

Assim afirma a jurisprudência: *«A isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do art. 270.º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também vendas e permutas de imóveis (enquanto*

elementos do seu activo), desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente», acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 0968/13, de 11/11/2015 e no qual foi relator o Conselheiro PEDRO DELGADO. Veja-se no mesmo sentido o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 0765/13, de 03/07/2013 e no qual foi relatora a Conselheira FERNANDA MAÇÃS e o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 01085/13, de 17/12/2014, no qual foi relatora a Conselheira ANA PAULA LOBO.

Em resultado de tal sentido interpretativo de natureza unitária, a AT alterou o seu entendimento quanto à questão através da circular n.º 4/2017. Assim, hoje defende que: *«A aplicação dos benefícios fiscais previstos no n.º 2 do art. 270.º do CIRE não depende da coisa vendida, permutada ou cedida abranger a universalidade da empresa insolvente ou um seu estabelecimento. Assim, os actos de venda, permuta ou cessão, de forma isolada, de imóveis da empresa ou de estabelecimentos desta estão isentos de IMT, desde que integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente».*

Em suma, a previsão do art. 270.º, n.º 2 do CIRE justifica-se teleologicamente enquanto meio para promover a celeridade na alienação dos bens que integram a massa insolvente protegendo, não só os interesses dos credores, como também o consequente interesse público de regresso ao normal funcionamento do mundo empresarial, prevendo a atribuição de incentivos fiscais aos adquirentes de bens imóveis que integram a massa insolvente e na fase da liquidação. Por isso, não se encontra fundamento para distinguir as situações em que se esteja a vender globalmente a empresa com todo o seu activo, daquelas em que se esteja a vender um ou mais estabelecimentos comerciais que a integravam – universalidade de bens e mesmo aquelas hipóteses em que o objecto da venda se identifique com bens imóveis que integravam o seu activo.

Relativamente à segunda questão, aquela que está verdadeiramente em dissídio nestes autos, a jurisprudência defende que as isenções de Imposto do Selo e de IMT – art. 269.º e 270.º do CIRE – apenas se aplicam quando estejamos na presença de bens imóveis

que integrem o património de uma empresa e não relativamente a bens imóveis de pessoas singulares, visto que, não havendo notícia da sua afectação a actividade profissional «...da empresa...» à data da insolvência, não é possível beneficiar do incentivo fiscal. Nesta linha veja-se o processo arbitral n.º 514/2016, de 15/02/2017, no qual assumiu a função de árbitro a Professora Doutora EVA DIAS COSTA e o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo no âmbito do processo n.º 0866/13, de 25/09/2013 em que assumiu a função de relator o Conselheiro FRANCISCO ROTHES. Ora, apesar da sua referência ao Imposto do Selo (art. 269.º do CIRE), entendemos serem plenamente aplicáveis à correcta interpretação do previsto no art. 270.º, n.º 2 do CIRE.

Deste modo, também este tribunal não encontra fundamento normativo para divergir da posição assumida por tão propulsa jurisprudência estadual e arbitral tributária, até porque no 5.º do CIRE se dispõe que empresa será: «...toda a organização de capital e de trabalho destinada ao exercício de qualquer actividade económica». Consequentemente, tem de improceder, com o fundamento em análise, a pretensão anulatória da Requerente.

Quanto à segunda questão que o tribunal deve conhecer, não se pode concordar que a liquidação foi praticada para além das atribuições da AT, porquanto, no rol das suas atribuições cabe: «Assegurar a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo, dos direitos aduaneiros e demais tributos que lhe incumbe administrar, bem como arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou de pessoas colectivas de direito público», cfr. art. 2.º, n.º 2, al. a) do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro na redacção actualmente em vigor.

Ora, integrando os serviços desconcentrados locais a AT, cfr. art. 39.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro e a competência para a liquidação de IMT encontrar-se oficiosamente atribuída, à luz do art. 19.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) aos serviços de finanças, a liquidação foi praticada por quem tinha essa competência.

Quanto à falta de fundamentação, sustenta a jurisprudência que: «O acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um

destinatário normal – o bonus pater familiae de que fala o art. 487.º, n.º 2 do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual»¹. Ou, dito de outro modo, a fundamentação deve incorporar elementos de facto e de direito que permitam ao destinatário do acto perceber o iter decisório da AT.

Na hipótese *sub judice*, é possível vislumbrar na liquidação, a referência à natureza do imposto, ao dia do facto tributário, ao preço e à taxa utilizada, à parcela a abater e, por último, ao valor da colecta. Razão pela qual, entende o tribunal que o acto se encontra suficientemente fundamentado, uma vez que contém as referências mínimas à matéria de facto e de direito utilizadas pela AT para a sua prática. Até porque, a falta de fundamentação imputada ao mesmo, não constituiu qualquer obstáculo para a Requerente invocar a nulidade da liquidação e solicitar a sua anulação em articulado em que imputa à mesma um rol de vícios. Em suma, o acto não padece do vício de falta de fundamentação que a Requerente lhe assinala.

Relativamente à quarta questão que o tribunal deve conhecer, alega ainda a Requerente que existe violação do princípio da proibição da retroactividade da lei fiscal, porquanto a AT aplicou na liquidação em crise a sua interpretação do art. 270.º, n.º 2 do CIRE a um facto tributário passado, inteiramente ocorrido ao abrigo da lei antiga e que esta é violadora do princípio da boa-fé que se encontra previsto no art. 59.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária (LGT), visto que induziu em erro a Requerente quando reconheceu a isenção do IMT previamente à celebração da escritura pública.

Sucedem que, as alterações legislativas introduzidas pelo art. 234.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro já se encontravam em vigor à data de aquisição do prédio objecto destes autos, mantendo o benefício fiscal previsto no art. 270.º, n.º 2 do CIRE.

¹Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 01690/13, de 23/04/2014 e em que foi relator o Conselheiro ASCENSÃO LOPES.

Para além do mais, já em data anterior à celebração da escritura pública de compra e venda, no parecer n.º 166 da Direcção de Serviços Jurídicos e do Contencioso da AT, de 16/07/2008 enviado à Ordem dos Notários escreveu-se que: «c) *Os benefícios fiscais..., abrangem todos os bens imóveis do activo immobilizado ou permutável da empresa, não sendo aplicável quando o insolvente não for uma empresa ou, posto ser empresário em nome individual, os bens imóveis vendidos, permutados ou cedidos não integrem o activo da empresa de que é titular*».

Bem como, a isenção de IMT opera sem necessidade de qualquer acto administrativo de reconhecimento, isto é, revela automaticidade. O próprio CIMT aponta em tal sentido, quando no seu art. 10.º, n.º 8, al. d) dispõe que: «*São de reconhecimento automático, competindo a sua verificação e declaração ao serviço de finanças onde for apresentada a declaração prevista no n.º 1 do artigo 19.º, as seguintes isenções: ...d) As isenções de reconhecimento automático constantes de legislação extravagante ao presente código*».

Tal naturalmente não significa que a AT, no âmbito do seu poder-dever de controlo dos pressupostos dos benefícios fiscais, não pratique uma liquidação quando constate que estes não se verificam.

Assim, não se vê como tenha sido desrespeitado, não só o princípio da proibição da retroactividade da lei fiscal, como o da boa-fé.

Finalmente, o tribunal tem de apreciar se a revogação da isenção de que a Requerente beneficiou no momento da aquisição do imóvel é ilegal, por desrespeito aos artigos 136.º e 141.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo (CPA) na sua versão anterior e do 58.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

A existência de um acto administrativo (tributário) inválido é condição essencial à revogação administrativa, sendo necessário indagar se a liquidação de IMT plasma a revogação de qualquer acto anterior da AT.

No caso concreto, já se disse que o benefício fiscal é automático e não depende de reconhecimento.

Se assim o é, não obtém vencimento o argumento de que a liquidação de IMT configura a revogação de um benefício fiscal, uma vez que não foi praticado qualquer acto administrativo prévio, atenta a natureza automática do benefício em análise. Por isso, só pode concluir-se que no âmbito do poder-dever de controlo dos benefícios que a AT dispõe existe a possibilidade desta promover a liquidação no prazo de caducidade, quando constate que não existe o direito subjectivo ao benefício fiscal. Foi o que aconteceu no caso concreto, pelo que, também por aqui a pretensão da Requerente não procede.

Deste modo, a liquidação de IMT não padece dos vícios que lhe são imputados, devendo manter-se na ordem jurídica.

6. DECISÃO

Nestes termos decide-se julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, com todas as consequências legais.

7. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 969,93 – valor correspondente à liquidação – nos termos do art. 97.º - A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT e do art. 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

8. CUSTAS

Custas a suportar pela Requerente, no montante de € 306, cfr. art. 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 23 de Maio de 2017

O árbitro,

(Francisco Nicolau Domingos)